

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - *CAMPUS* CACOAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

BEATRIZ NERY DA SILVA

**ASPECTOS DE BLINDAGEM FISCAL E CONTÁBIL NA EMPRESA
COCICAL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO DE CACOAL – RO**

**Trabalho de conclusão de curso
Artigo**

**CACOAL, RO
2009**

-

BEATRIZ NERY DA SILVA

**ASPECTOS DE BLINDAGEM FISCAL E CONTÁBIL NA EMPRESA
COCICAL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO DE CACOAL – RO**

Artigo apresentado à Fundação
Universidade Federal de Rondônia,
Campus de Cacoal, como requisito parcial
para obtenção do Título de Bacharel em
Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Ms. Wellington Silva Porto

**CACOAL, RO
2009**

ASPECTOS DE BLINDAGEM FISCAL E CONTÁBIL NA EMPRESA COCICAL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO DE CACOAL – RO

Por

BEATRIZ NERY DA SILVA

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formado por:

Presidente

Professor Ms. Wellington Silva Porto (**Orientador-UNIR**)

Professora Dr.^a Maria Bernadete Junkes

Professor Ms. Tiago Henrique S. Echternacht

**CACOAL, RO
2009**

DEDICATÓRIA

A minha família, por serem, pra mim, as melhores pessoas do mundo e por não terem medido esforços para me ajudar na conquista desse sonho.

AGRADECIMENTO

A DEUS, que permitiu ao longo de minha vida, e, não somente nestes anos como universitária, obrigada. Reconheço a cada vez mais em todos os meus momentos, que és o maior MESTRE, que uma pessoa pode conhecer e ter;

A Minha Família, que nos momentos de minha ausência dedicados ao estudo superior, sempre fizeram entender que o futuro, é feito a partir da constante dedicação no presente;

Ao meu esposo, que com compreensão e amor soube entender quando não pude estar ao seu lado.

Ao professor Wellington Silva Porto, meu orientador, seus ensinamentos foi fundamental neste trabalho. Obrigada pelas correções, por dividir comigo seus ensinamentos e os poucos minutos vagos que tem, por nunca dizer não quando precisei de ajuda. Imensamente obrigada!

Enfim há tantos a agradecer, por tanto se dedicarem a mim, não somente por terem ensinado, mas por terem me feito aprender! A palavra mestre, nunca fará justiça aos professores dedicados, aos quais, sem nomear terão meu eterno agradecimento!

ASPECTOS DE BLINDAGEM FISCAL E CONTÁBIL NA EMPRESA COCICAL MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO DE CACOAL – RO

Beatriz Nery da Silva ¹

RESUMO: Proteger a empresa, contabilizar, controlar é uma necessidade cada vez mais evidente. O contador é um profissional que desempenha papel fundamental, uma vez que as empresas, por diversos motivos, misturam operações, confundem o patrimônio da empresa com o dos sócios, entre outras irregularidades que contrariam os princípios contábeis e também a legislação. Portanto é necessário conhecer aspectos de blindagem fiscal e contábil, pois a sobrevivência das empresas depende também da utilização correta da contabilidade. O estudo do presente artigo baseou-se em entrevistas e em análises *in loco*. Observando assim que na empresa é utilizada a blindagem e que é possível reduzir custos tributários sem infringir a legislação, pois na empresa analisada o uso do planejamento tributário reduziu a carga tributária de impostos federais em R\$ 60.194,35 no 1.º trimestre de 2007 e manteve assim a empresa blindada. Portanto a contabilidade é uma ferramenta de grande utilidade para proteger a empresa de possíveis autuações fiscais.

PALAVRAS-CHAVE: Blindagem fiscal. Contabilidade. Empresa. Fraude.

INTRODUÇÃO

Muitas são as formas que as empresas, seus sócios e administradores podem ser condenados por leis comerciais, civis e penais pelo fato de não manterem em ordem sua contabilidade. Seja por não levar a sério documentação relativa à transação operacional, fazer negócios fora do objeto social, misturar ou confundir bens particulares do sócio e da empresa, cometer desvios, ou até mesmo, efetuar contratação de um profissional despreparado (TEIXEIRA, 2003, p.3).

A contabilidade é fundamental para a empresa, nela ficam registrados todos os atos e fatos. Se os atos dos administradores são corretos: documentação adequada, transações negociais dentro do objeto da empresa, o reflexo é imediato: a Contabilidade é transparente. Caso contrário pode ser usada para incriminar a empresa, com reflexo nos sócios e administradores. Tendo em vista que em processos de fiscalização o fisco muitas vezes vem autuando sem a base em provas

¹Acadêmica graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, sob orientação do professor Ms. Wellington Silva Porto.

utilizando a chamada presunção legal, na qual o ônus da prova se inverte, onde o acusado - o contribuinte – é obrigado a fazer prova em contrário; o que é bastante cômodo para o fisco, fiscalizar e jogar o peso da prova para empresa (TEIXEIRA, 2003, p. 15).

Portanto, a contabilidade deve ser transparente, feita dentro de normas e princípios, com rígidos controles internos, pois quando feita corretamente contribui muito para a questão do real custo dos tributos e para proteger a empresa contra possíveis acusações fiscais.

As razões pelas quais este tema está sendo abordado é devido a necessidade de se obter informações que realmente auxiliem o processo decisório sem trazer futuros prejuízos.

O processo da tomada de decisão depende de informações precisas, oportunas e com conteúdos nos quais se possa confiar, pois tomar uma decisão significa a base do controle e planejamento da empresa. Por isso os gestores precisam de um sistema que forneçam essas informações confiáveis e que realmente os auxiliem na tomada de decisão. Para tanto, com a abordagem deste tema, pretende-se mostrar que a contabilidade pode ser uma grande aliada, e não ser apenas uma ferramenta para se atender as exigências do fisco. Para tanto este trabalho vem mostrar por meio de estudos bibliográficos e comparações, um estudo de caso real a possibilidade de manter a empresa blindada contra possíveis acusações fiscais.

Objetiva-se também descrever as rotinas contábeis que são fundamentais para a proteção de uma organização no que se refere às autuações fiscais no âmbito federal, estadual e municipal. Demonstrar como a contabilidade pode ajudar nesse aspecto, por meio de uma contabilidade seguindo princípios e normas, definir crimes, fraudes, dolos, erros, simulações e arbitramentos fiscais, pois é por meio do conhecimento dos procedimentos irregulares que se tem ciência dos corretos.

Com o estudo pretende-se pesquisar e demonstrar a importância do controle interno para que os relatórios e demonstrações contábeis sejam transparentes e demonstre a real situação da empresa. Não é foco do presente estudo elaborar um planejamento tributário para a empresa estudada, mas apenas com base em pesquisas bibliográficas analisar sua importância.

A pesquisa foi realizada por meio de estudo de caso de uma empresa do ramo de materiais para construção da cidade de Cacoal - RO, no período de 18/05/09 a 22/05/2009, observando todos os procedimentos da empresa, especialmente no setor fiscal, também por meio de entrevistas com o gerente da empresa.

1 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A contabilidade é um ramo do conhecimento humano e uma das ciências mais antigas do mundo, que surgiu da necessidade de controlar o patrimônio das entidades. Por essa razão, tem por objetivo a identificação, registro, avaliação, mensuração e apresentação dos resultados, com a finalidade de permitir a tomada de decisões por seus usuários internos e externos. Para que a contabilidade exerça esse papel de apresentar resultados para a tomada de decisão é necessário que o sistema contábil seja alimentado com informações verídicas, pois a tomada de decisão é fundamental para o crescimento da empresa (CREPALDI, 2003, p. 31).

Também conforme Oliveira et al.(2007, p. 21):

A contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro dos atos e fatos de uma administração econômica, servindo como ferramenta para o gerenciamento da evolução do patrimônio de uma entidade e, principalmente, para a prestação de contas entre os sócios e demais usuários, entre os quais se destacam as autoridades responsáveis pela arrecadação dos tributos de uma nação ou região.

Portanto a contabilidade é fundamental, pois é por meio dela que se obtém o diagnóstico da empresa, sendo a principal ferramenta utilizada pelo fisco na avaliação de empresas.

Para ter ciência dos procedimentos corretos a serem adotados na Contabilidade é necessário conhecer as condutas irregulares, principalmente fraudes contábeis.

Em nosso estudo será fundamental a distinção entre erro e fraude, o que pode culminar em crime, elevadas multas, arbitramento do imposto ou simplesmente proceder a retificação do lançamento contábil.

O conceito de fraude e erro disciplinado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) disposto na resolução CFC 820/1997 nos artigo 11.1.4

conforme anexo A define para o contador o que se tipifica como fraude. Assim, o profissional que agir de forma intencional adulterando, falsificando, suprimindo, manipulando e alterando documentos, lançamentos contábeis e as demonstrações contábeis, sabe que está agindo fraudulenta e criminosamente contra a empresa, sócios minoritários, fornecedores, instituições financeiras, governo, sociedade e outras partes interessadas. Atuando fraudulentamente assume responsabilidade criminal, responde perante a empresa, os sócios, fornecedores, bancos, etc. com seus bens.

De acordo com Teixeira (2003, p. 5):

“A responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, o que, não elimina o risco de sua ocorrência.”

Com o auxílio do controle interno é possível minimizar em grande parte os riscos de fraudes ou erros nas empresas.

Franco e Marra (2001, p. 267) entendem o controle interno como:

[...] todos os instrumentos da organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, que permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio.

Para que a contabilidade possa ajudar a empresa é primordial que ela seja feita com responsabilidade e assim como toda ciência social possui princípios.

Os princípios funcionam como norteadores da aplicação de uma ciência na prática. Entendê-los é fundamental para a correta aplicação da contabilidade e adequação das demonstrações. Assim os princípios da ciência contábil são:

- a) O da entidade, que reconhece o patrimônio como objeto da contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição;
- b) O da continuidade, que deve admitir a continuidade ou não da entidade, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas;

- c) O da oportunidade refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram;
- d) O do registro pelo valor original, onde os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da entidade;
- e) O da atualização monetária, que determina que os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais;
- f) O da competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento;
- g) O da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido (CFC, 1993)

A ciência da Contabilidade tem normas e princípios próprios, no entanto, a forma da classificação contábil está prevista na legislação, como exemplo, as Leis 6.404/76 (Lei das S/A) e 10.406/2002 (Novo Código Civil Brasileiro) e o Decreto-Lei nº. 1.598, de 1977 (dispõe sobre a classificação contábil e a tributação). A contabilização em desconformidade, resulta em má-fé, fraude contra credores, fraude contra o fisco, cabendo punições à empresa, aos sócios, aos administradores e ao responsável pela escrituração (TEIXEIRA, 2003, p. 7).

Recentemente as normas de escrituração contábil vêm passando por mudanças para assim realizar um processo de migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional. Primeiro com a instituição da Lei 11.638/2007, depois da Medida Provisória n.º449 de 2008, convertida na lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009. Assim a estrutura da escrituração contábil passa a obedecer a nova legislação.

Brasil (2009) altera a Lei das Sociedades por ações (1976).

a) No Ativo

Conforme art. 37, da Lei 11.941/09, que altera o art. 178 da lei 6.404/76, dispõe que as contas do ativo serão classificadas do seguinte modo:

1. **No ativo circulante:** as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente, estoques despesas antecipadas;
2. **No ativo não circulante:** composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível:
 - 2.1 **Realizável a longo prazo:** os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte.
 - 2.2 **Em investimentos:** as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.
 - 2.3 **No ativo imobilizado:** os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.
 - 2.3.1 **No ativo intangível:** Que trata de um desmembramento do ativo imobilizado, que, a partir da vigência da **Lei 11.638/2007**, ou seja, a partir de 01.01.2008, passa a contar apenas com direitos que tenham por objeto bens incorpóreos de uso permanente. Como exemplos de intangíveis, marcas e patentes, softwares e o fundo de comércio adquirido etc.

b) No Passivo

Sobre as contas a serem classificadas no passivo, a Lei 11.941/09 no artigo 37 estabelece que será composto por:

1. **Passivo circulante**, as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente quando se vencerem no exercício seguinte
2. **Passivo não circulante**, o exigível a longo prazo
3. **Patrimônio líquido**, dividido em **capital social**, que discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada pelos sócios ou acionistas, **reservas de capital**, as contas que registrarem:
 - a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
 - b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
 - c) O resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não capitalizado, ou seja enquanto não utilizado para aumento de capital;**ajustes de avaliação patrimonial**, aumentos ou diminuições de valor atribuídas a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo, aprovado pela assembléia geral; **reservas de lucros**, as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia; e **prejuízos acumulados**.

Devido as mudanças na legislação a escrituração contábil sofre algumas modificações. O ativo passa a ser dividido apenas em circulante e não circulante e os demais grupos passam a ser subgrupos destes.

O passivo passa a ser dividido em circulante, não circulante e patrimônio líquido.

É, portanto imprescindível seguir as normas contábeis para que a contabilidade faça prova a favor da empresa, tendo em vista que toda estruturação e classificação contábil está prevista em lei.

Não basta que o contador apenas evite os procedimentos elencados no item anterior para não se configurar fraude, deverá, também, manter em ordem a contabilidade da empresa e para isso deverá conciliar a contabilidade com os documentos e os diversos relatórios dos demais setores que dão suporte aos lançamentos contábeis, bem como elaborar planilhas, relatórios e composição dos saldos da contas contábeis, isto é, planilhas auxiliares que comprovem a correção dos saldos existentes na contabilidade (TEIXEIRA, 2003, p. 10).

Assim, de acordo com o quadro 1, a conciliação consiste em comparar:

Quadro 1 – Principais contas que devem ser conciliadas

Conta Contábil	Conferida com
Caixa	Boletim de Caixa
Bancos	Extrato Bancário e conciliações
Aplicações Financeiras	Extrato de aplicação financeira e planilhas
Duplicatas a Receber	Relatório de Contas a Receber
Créditos a Receber	Contratos e planilhas
Impostos a recuperar	Livro de apuração Icms e IPI, DACON (PIS e COFINS), DIPJ (CSLL e IRPP), DCTF, PERDCOMP e respectivas planilhas de acompanhamento da utilização do Crédito
Adiantamentos	Relatório do Financeiro ou do RH
Estoque	Livro de Inventário de Estoque, Relatórios Mensais do Setor de Estoque
Despesas a apropriar	Planilhas de apropriação
Realizável a Longo Prazo	Contratos e planilhas
Permanente – investimentos	Balanço da empresa coligada ou controlada
Permanente – imobilizado	Sistema do Ativo Imobilizado, planilhas dos bens e planilhas de depreciação
Fornecedores	Relatório do setor do Contas a Pagar e conciliações
Empréstimos a pagar	Contratos e planilhas de apropriação de encargos
Tributos a recolher	Composição de saldos, recolhimento no mês

	subseqüente, DCTF, DACON e DIPJ
Salários a pagar	Folha de pagamento
Provisão de Férias e 13º Salário	Respectivos relatórios fornecidos pelo RH
Outras contas a pagar	Relatório, planilha, composição de saldo e ou pagamento subseqüente
Exigível a Longo Prazo	Contratos e planilhas de apropriação de encargos
Patrimônio Líquido	Capital Social, e consistências dos lançamentos nas contas
Receitas	Livros Fiscais do ICMS, IPI ou ISS de saída de mercadorias/produtos
Despesas	Lançamentos baseados em documentos hábeis, Livro de Entrada de Mercadorias, etc.

Fonte: Teixeira (2003, p.13 e 14).

Teixeira (2003, p. 15) acrescenta ainda que:

Na Contabilidade, os lançamentos devem ser efetuados em conformidade com a documentação existente (fato), princípios, postulados e convenções contábeis e leis comerciais e tributárias objetivando evitar qualquer indício de sonegação fiscal e crime fiscal. Para isto deve se observar:

- a) Contabilização com base em contratos: os juros e atualizações relativas aos contratos devem ser contabilizados e controlados por meios de planilhas de cálculos que demonstrem a realidade do contrato.
- b) Contabilização de juros e multas tributárias: os lançamentos inerentes devem ser demonstrados através de planilhas de cálculo.
- c) Provisões dedutíveis: com base em relatórios fornecidos por outros setores. Exemplo: Provisão de férias, com base em relatórios fornecidos pelo Setor de Pessoal.
- d) Todos os lançamentos devem ter suporte, contratual, legal, documental, através de laudos, etc.

Nos registros contábeis não podem ser inseridos elementos inexistentes, falsificar documentos, alterar, utilizar documentos falsos de outras empresas (notas “frias”), omitir informações, prestar informações falsas e preencher declarações falsas.

A contabilidade registrada em conformidade com a legislação civil, comercial e tributária, obedecendo às normas contábeis e com base em documentos hábeis é prova a favor da empresa, desclassificando qualquer indício de fraude, simulação ou dolo contra a empresa por agentes fiscais.

Mas na busca constante pela rentabilidade e conseqüentemente pela redução da carga tributária, as empresas muitas vezes são autuadas e condenadas a pagar elevadas multas pela falta de conhecimento ou por não levar a sério a

contabilidade.

O estudo da contabilidade mostra que é possível alcançar grandes índices de rentabilidade baseando-se em planejamentos tributários.

Segundo Braga (1989, p. 30): “Rentabilidade é o grau de êxito econômico obtido por uma empresa em relação ao capital nela investido.”.

Enquanto Marins (2002, p.33) expõe o conceito de planejamento fiscal, ao lecionar que:

Denomina-se planejamento fiscal ou tributário lato senso a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte (pessoa física ou jurídica), em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

A legislação, os princípios de contabilidade existem para nortear a ciência contábil na prática, planejar a empresa não significa desobedecer a lei e sim organizar a empresa com base em estudos, análises, trilhar caminhos para a empresa.

1.1 O Poder dos agentes fiscalizadores

O fisco só poderá propor ação penal depois de encerrado o prazo do processo administrativo.

A Secretaria da Receita Federal (SRF) resolveu acatar a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), de 2003, que proíbe o início de um processo penal por crimes tributários antes que se acabem os recursos administrativos. Os fiscais da Receita têm agora um procedimento que devem adotar, definido pela Portaria nº 326, de 29.03.2005, publicada no Diário Oficial da União.

A portaria regulamenta a representação fiscal para fins penais pelos auditores fiscais da Receita depois de lavrado o auto de infração. O regulamento diz, em seu artigo 3º, que uma investigação ou ação por suposto crime tributário só poderá seguir adiante caso o contribuinte não pague, não parcele ou não recorra à instância administrativa de uma autuação aplicada pelo fiscal da Receita.

De acordo com a Portaria 326, de 29.03.2005 a representação será arquivada caso o contribuinte pague o que deve e suspensa se a opção for pelo

parcelamento ou pelo processo administrativo. "O suposto crime só vai parar no Ministério Público Federal se o contribuinte for autuado e não fizer nada". O caso também é arquivado se a última instância do processo administrativo - no caso o Conselho de Contribuintes - definir que o imposto não é devido.

Mas essas regras valem apenas para crimes tributários, previstos na Lei nº 8.137. Por outro lado, no art. 5º da Portaria nº 326 conforme anexo B, o Fisco definiu uma lista de outros 25 crimes contra a administração pública federal ou a Fazenda Nacional. Nestes casos, por não serem considerados crimes tributários, não é possível um processo administrativo, e assim os fiscais podem fazer uma representação fiscal para fins penais imediatamente após o auto de infração.

Serão observadas também as seguintes normas na formalização, registro e encaminhamento da representação de que trata este artigo:

- a) conterá os elementos referidos no § 4º do art. 1º, da Portaria nº 326, de 29.03.2005;
- b) deverá ser levada à registro em protocolo pelo servidor que a elaborar, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que identificar a situação caracterizadora de ilícito penal;
- c) será remetida pelo chefe da unidade da SRF do domicílio fiscal do sujeito passivo, no prazo máximo de dez dias, contado da data de sua protocolização, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal.

A portaria pode trazer um desconforto para contribuintes que não necessariamente agiram de má-fé, como poderia acontecer no caso de o recolhimento do imposto ter sido feito com um cheque sem fundos. Dentro da lista de outros crimes, não tributários, definidos pela Receita no artigo 5º.

A decisão do Supremo, tomada em 2003 pelo pleno, foi suscitada pela Procuradoria-Geral da República em uma ação direta de inconstitucionalidade (ADIN). O Supremo definiu que tanto os fiscais quanto o Ministério Público só poderiam oferecer denúncia depois de extinto o processo administrativo. Assim, caso o conselho defina que não houve infração, não houve, portanto, crime tributário, e tanto procuradores quanto fiscais não podem mais fazer qualquer tipo de denúncia.

1.2 Blindagem Fiscal e Contábil

No Brasil, principalmente nas médias e pequenas empresas, há o vício dos administradores não se preocuparem com a Contabilidade. Essa atitude custa caro: crime fiscal, indisponibilidade dos bens dos sócios e administradores, pesadas multas, tributos, ingerência, concordata, falência, etc (Teixeira, 2003, p. 3).

Tendo em vista que vive-se uma era regida pela tecnologia da informação. Rotinas de transmissão de dados com assinatura digital; importação; exportação; extração; manipulação e entrelaçamento de arquivos eletrônicos passam a fazer parte do dia-a-dia do empresário na mesma proporção que dos Advogados e Contadores. A sistemática de registro e apuração de tributos está em processo de mudança, conseqüentemente a arrecadação, com a substituição do sistema de emissão de documentos fiscais em papel pelo Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, o que implicará na modernização da administração tributária Brasileira, capaz de penalizar o contribuinte em tempo real (BRITTO, 2009).

Isso demonstra claramente a interligação dos dados fiscais nas esferas Federal, Estadual e Municipal, a Fazenda terá o mais completo e imediato mecanismo de cruzamento de dados e autuação fiscais sem precisar estar presente na empresa.

Dessa forma, o contribuinte pesquisa constantemente novas formas lícitas de racionalizar o pagamento de tributos ao Erário. A prática do planejamento tributário reforça o argumento de que esta é a única forma lícita de contrapor os fortes princípios que amparam as condutas do fisco.

É cada vez mais visível a necessidade das empresas estarem blindadas, ou seja, protegidas, e isso só é possível através de uma contabilidade feita seguindo normas e princípios, com responsabilidade. É preciso ver a contabilidade como parte da empresa e elencar a ela todos os fatos da empresa com veracidade.

Conforme conceitua Parada, em artigo publicado em 2007:

A blindagem fiscal pode ser definida como o meio utilizado pelos consultores em planejamento tributário, para evitar que seus clientes, os empresários, e suas empresas sejam vítimas de eventuais procedimentos ilegais ou arbitrários dos agentes fazendários durante a ação fiscalizadora das esferas, federal, estadual e municipal.

Com o SPED(Sistema Público de Escrituração Digital) a ação fiscalizadora das esferas federal, estadual e municipal será ainda mais severa.

No entanto se faz necessário utilizar a elisão fiscal que configura-se num planejamento que utiliza métodos legais para diminuir o peso da carga tributária num determinado orçamento. Respeitando o ordenamento jurídico, o administrador faz escolhas prévias (antes dos eventos que sofrerão agravo fiscal) que permitem minorar o impacto tributário nos gastos do ente administrado. Diferentemente da evasão fiscal (onde ocorre o fato gerador do tributo e o contribuinte não paga uma obrigação legal) na elisão, através do planejamento, evita-se a ocorrência do fato gerador. E por não ocorrer o fato gerador, o tributo não é devido. Dessa forma o planejamento não caracteriza ilegalidade, apenas usa-se das regras vigentes para evitar o surgimento de uma obrigação fiscal. Portanto as empresas devem fazer planejamentos, mas os mesmos devem estar de acordo com a legislação para não configurar fraude, sonegação ou crime fiscal (MARINS, 2002). Com o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital) a ação fiscalizadora das esferas federal, estadual e municipal será ainda mais severa, pois tais entes terão a disposição dados das empresas em sistemas eficazes de processamento de dados que serão analisados em tempo real, deixando assim o trabalho minucioso de analisar livros compostos com inúmeras folhas, o que requeria muito tempo e disposição dos servidores públicos.

1.2.3 Regime de tributação com base no lucro real

O lucro real de acordo com Silva (2006. p. 01) é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.”

Os impostos Federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real são o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sendo os dois primeiros apurados mensalmente sobre o faturamento e os dois últimos anualmente ou trimestralmente, tendo como base o Lucro Líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda.

A palavra “real” é utilizada em oposição ao termo presumido, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiramente, no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de direito.

A apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL das empresas que não podem ou não querem optar pelo lucro presumido.

Para que o resultado seja apurado corretamente, o contador deve adotar uma série de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional, como a rigorosa observância aos princípios contábeis, constituição de provisões necessárias, completa escrituração fiscal e contábil, preparação das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, Balancetes) e livros (Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, Entrada e Saída e Livro Registro de Inventário). O que deixa ainda mais visível a necessidade de controle interno na empresa e da utilização da contabilidade como ferramenta para blindagem fiscal e contábil.

2 ANÁLISE DO CASO ESTUDADO

A utilização da blindagem fiscal e contábil traz segurança tanto por parte da empresa como do contador responsável, pois todos os aspectos de utilização e controle tornam a empresa protegida e livre de autuações fiscais, garantindo assim segurança, conforto na tomada de decisões e no planejamento da empresa em todos os aspectos. Para melhor compreensão sobre essa prática, inicialmente é feita uma apresentação da empresa, do seu ambiente interno, dos aspectos de blindagem utilizados, bem como do uso da prática de planejamento tributário na empresa.

2.1 Caracterização da Empresa

A empresa Cocical Comércio de Cimento Cacoal Ltda está localizada na Av. Porto Velho, nº. 2579 na cidade de Cacoal, Estado de Rondônia. A empresa atua no ramo de materiais para construção e foi constituída em 13 de Janeiro de 1994, quando os proprietários vieram do estado do Paraná. No começo a loja era pequena

vendendo apenas cimento e depois de 05 anos (em 1999) passou a se destacar entre as demais do ramo pela seriedade, perseverança e garra dos proprietários e colaboradores. Num segmento de mercado onde havia grandes espaços para serem ocupados, passou a realizar sonhos da casa própria e foi crescendo junto com a cidade.

Sempre levando em consideração a seriedade no seu trabalho, rapidamente a empresa ocupou grande fatia do mercado regional, passando a ser referência na área. Comercializando marcas renomadas em todo o país e oferecendo a todos os cliente produtos de qualidade e condições de pagamentos. Com o passar dos anos e sentindo necessidade de se firmar no mercado, passou a comercializar outros tipos de produtos, deixando de ser apenas a empresa que comercializava produtos “brutos”, os básicos das obras e se especializando também em acabamentos.

2.2 Ambiente Interno

A empresa mantém em seu quadro funcional uma média de 56 funcionários, como mostra o quadro 2:

Quadro 2 – Quadro funcional da empresa

Função	Qtde Funcionários	Percentual
Vendas	20	36%
Administração	06	11%
Financeira e Cobrança	13	23%
Logística	17	30%
Total	56	100%

Fonte: Elaborado pela autora (2009).

A direção da empresa fica a cargo de um de seus sócios, que conta com a estrutura organizacional existente, o mesmo possui uma visão ampla de todas as atividades desenvolvidas, exercendo sua função com o auxílio dos demais gerentes. É responsável pela tomada das decisões mais relevantes na empresa. A empresa conta ainda com o auxílio de um gerente geral que tem a responsabilidade de atuar no setor de compras, estudar os preços dos produtos, manutenção e informatização.

Possui autoridade em relação aos demais gerentes e para efetuar qualquer decisão não estando presente o diretor.

O gerente de logística conta com o trabalho de dezessete funcionários, que realizam as atividades de controle dos estoques, organizam a entrega dos pedidos faturados, conferindo o carregamento. Os entregadores e ajudantes de entregas são responsáveis por entregar os produtos aos clientes em tempo hábil, os conferentes, responsáveis por conferir a entrada e a saída das mercadorias e abastecedores que possuem a responsabilidade de abastecer as seções e organizar os produtos dentro da loja e nos depósitos.

O gerente financeiro e de cobrança, que conta com a ajuda de doze pessoas, sendo um deles responsáveis pela tesouraria, controles do caixa geral da loja e bancos, contas a pagar. Um segundo funcionário é o responsável pela conferência dos caixas, controle de toda documentação da empresa inclusive da documentação dos veículos utilizados na empresa e da abertura de cadastros junto aos fornecedores. A empresa conta ainda com duas pessoas responsáveis pelos caixas que atendem diretamente o cliente. Há também duas pessoas encarregadas do crédito, onde é realizada a abertura de cadastros de novos clientes e também o atendimento via telefone aos clientes. Há ainda no setor de cobrança, dois cobradores externos e três cobradores que ficam fazendo cobranças via telefone e acertos dentro da loja e uma pessoa responsável apenas pelo arquivamento das notas de vendas pelo crediário da loja.

O departamento de vendas é de responsabilidade de uma gerente, a qual conta com o suporte de 19 (dezenove) colaboradores, realizando apenas vendas internas.

A contabilidade da empresa é realizada parte na empresa, sendo de responsabilidade de uma auxiliar contábil que está se especializando na área onde são desenvolvidas as seguintes atividades: registro de notas fiscais de entrada e saída, lançamento de despesas e bancos. A empresa conta com a acessória contábil permanente de um escritório de contabilidade, onde realiza-se a apuração dos impostos com a emissão das respectivas guias para pagamento dos mesmos, controle das contas contábeis, elaboração das demonstrações contábeis e financeiras, e o serviço relacionado ao departamento de recursos humanos.

2.3 Blindagem Fiscal e Contábil na Empresa

Como já detalhado a forma como a empresa realiza sua atividade, ficou evidente a necessidade da implantação de controle interno, mostrando assim também a importância da contabilidade gerencial, uma vez que os dados dela extraídos depois de analisados, interpretados pelo departamento contábil, podem ser apresentados de forma bem simplificada, facilitando assim a interpretação por parte dos diretores, do resultado do período, permitindo também a eles efetuar a comparação com meses anteriores.

Durante 05 (cinco) dias, de 18/05/09 a 22/05/2009 foi analisado a empresa da qual observou-se em especial o setor fiscal.

O diretor-gerente da empresa forneceu um exemplo de conciliação contábil, conforme é apresentado no quadro 3, para mostrar que sua empresa utiliza aspectos de blindagem fiscal e que se preocupa com a correta escrituração da contabilidade da empresa:

Quadro 3 – Exemplo de conciliação Contábil na empresa

Saldo do razão da conta banco mês 04/09.	Saldo conforme extrato bancário mês 04/09.
R\$ 84.271,14	R\$ 84.271,14

Fonte: Empresa (2009).

O resultado da pesquisa evidencia que, o gerente da empresa tem grande respeito pelo profissional contábil quando respondeu na entrevista que o contador é um profissional que o ajuda na tomada de decisão e se preocupa com sua empresa, e ainda considera a contabilidade essencial.

Foi dito ainda, que o contador desenvolveu técnicas de planejamento tributário na empresa e isso ajudou muito:

“Por cerca de 5 anos, minha empresa foi optante pelo lucro presumido, em 2008 devido a uma conversa com meu contador e depois de muitos estudos e análises por parte do mesmo, mudamos o tipo de tributação da empresa, para o Lucro Real e a redução dos impostos foi visível”, conforme planilha de impostos apresentada no quadro 4.

Quadro 4 – Cálculo dos impostos federais com base na tributação pelo Lucro Presumido

LUCRO PRESUMIDO			
PERÍODO DE: 01/01/2007- 31/03/2007			
BASE DE CÁLCULO			R\$ 1.541.577,88
LUCRO PRESUMIDO PARA CSLL	12%		R\$ 184.989,35
LUCRO PRESUMIDO PARA IRPJ	8%		R\$ 123.326,23
	ALÍQUOTA	ACRÉSCIMO IRPJ	TOTAL
PIS	0,65%		R\$ 10.020,26
COFINS	3%		R\$ 46.247,34
IRPJ	15%	R\$ 6.332,62	R\$ 24.831,55
CSLL	9%		R\$ 16.649,04
TOTAL			R\$ 97.748,19

Fonte: Empresa (2007).

A base de cálculo no lucro presumido para PIS e COFINS é o faturamento mensal da empresa, no quadro 4, o valor da base de cálculo, como a comparação é trimestral, é a soma dos faturamentos dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2007. Já para cálculo do IRPJ e da CSLL nesse sistema de tributação utiliza-se o lucro presumido, sendo de 12% sobre o faturamento para CSLL e de 9% também sobre o faturamento para IRPJ. No cálculo do IRPJ o acréscimo é o percentual de 10% sobre o valor excedente a R\$ 60.000,00 da base de cálculo conforme determina a legislação. Depois de calculados os impostos no lucro presumido obteve-se conforme quadro 04 um total de impostos federais a serem pagos de R\$ 97.748,19 (valor que confere com o balancete apurado no período).

Quadro 5 – Valores dedutíveis permitidos pelo regulamento do Imposto de Renda

CRÉDITOS PARA CÁLCULOS DOS IMPOSTOS FEDERAIS - LUCRO REAL			
	Valor	Crédito Pis	Crédito Cofins
Energia Elétrica Mês 01/2007	R\$ 2.447,23	R\$ 40,38	R\$ 185,99
Energia Elétrica Mês 02/2007	R\$ 2.347,14	R\$ 38,73	R\$ 178,38
Energia Elétrica Mês 03/2007	R\$ 2.154,65	R\$ 35,55	R\$ 163,75
Depreciação Mês 01/2007	R\$ 1.930,32	R\$ 31,85	R\$ 146,70
Depreciação Mês 02/2007	R\$ 1.930,32	R\$ 31,85	R\$ 146,70
Depreciação Mês 03/2007	R\$ 1.930,32	R\$ 31,85	R\$ 146,70
Total		R\$ 210,21	R\$ 968,24

Fonte: Empresa (2007).

Os créditos constantes no quadro 5 são provenientes de pagamentos de energia elétrica pela empresa e da depreciação mensal do imobilizado. Sendo permitido pela legislação descontar 1,65% para PIS e 7,6% para COFINS do valor pago e depreciado mensalmente.

Quadro 6 – Cálculo dos impostos federais com base na tributação pelo Lucro Real

LUCRO REAL			
PERÍODO DE: 01/01/2007 - 31/03/2007			
BASE DE CÁLCULO		R\$	226.232,78
LUCRO LÍQUIDO REAL		R\$	74.190,64
	ALÍQUOTA	(-) DEDUÇÕES	TOTAL
PIS	1,65%	R\$ 210,21	R\$ 3.522,63
COFINS	7,60%	R\$ 968,24	R\$ 16.225,45
IRPJ	15%		R\$ 11.128,60
CSLL	9%		R\$ 6.677,16
TOTAL			R\$ 37.553,84

Fonte: Empresa (2007).

No cálculo dos impostos com base no Lucro Real, onde a base de cálculo para PIS e COFINS é o faturamento, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda e para IRPJ e CSLL é o lucro líquido real apurado no balanço, obteve-se um total de impostos federais a serem pagos de R\$ 37.553,84, de acordo com o quadro 06. As deduções são créditos provenientes da depreciação e do pagamento de energia elétrica.

A redução é visível, economizando apenas nesse trimestre um total de R\$ 60.194,35 de impostos federais.

Como não é objetivo da pesquisa a elaboração de planejamento tributário para empresa, o exemplo descrito é apenas para demonstrar a viabilidade de realizar técnicas de planejamento tributário e reduzir impostos, sem infringir as normas e procedimentos impostos pela legislação. Mostrando também que a contabilidade e que o profissional contábil são essenciais para a evolução da empresa.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As informações apresentadas foram oriundas de pesquisas bibliográficas e do estudo de caso que deixam bem claro a importância da contabilidade para a tomada de decisões dos gestores, as quais poderão ser realizadas com informações oportunas, úteis e confiáveis, sempre a disposição quando necessárias. Tendo como propósito proporcionar aos empresários e acadêmicos um material de grande importância sobre gestão, planejamento, controle, mostrando a importância de utilizar a contabilidade como ferramenta para a tomada de decisão.

Na empresa estudada, foi visível a necessidade de controle interno, para assim manter a empresa protegida. Os controles utilizados são úteis, mas precisam ser melhorados tendo em vista que a empresa está obrigada a enviar a escrituração ao SPED – Sistema Público de Escrituração Digital e as exigências fiscais são cada vez maiores.

O exemplo de conciliação contábil fornecida pela empresa foi válido e mostra que o gestor da empresa está preocupado com a blindagem da empresa, se mostrando interessado e não medindo esforços para que o presente estudo fosse realizado.

As demonstrações apresentadas para análise, tais como balanço patrimonial, balancetes, resumo de impostos e comparativos mostra que a empresa realmente alcançou grandes benefícios com a elaboração do planejamento tributário, reduzindo substancialmente os encargos tributários, trazendo economia para empresa sem contrariar as normas da legislação. Mantendo assim a blindagem fiscal e contábil.

O presente trabalho atingiu assim o objetivo proposto, uma vez que conseguiu fazer a comparação entre os conceitos bibliográficos e o caso estudado.

Percebeu-se também que, o Lucro Real se mostrou uma das melhores alternativas na hora de se apurar os impostos, pois, além de exigir uma escrituração contábil mais rigorosa e exata, permite ao empresário visualizar a verdadeira situação em que a empresa se encontra. Comprovou-se, através do estudo de caso, o quanto a carga tributária se minimiza quando se opta por esse regime, finalizando assim as considerações feitas a respeito da pesquisa e respondendo a questão feita no início desse trabalho, pois provou-se que é possível sim, através de planejamento reduzir o pagamento de impostos e ainda assim manter a empresa blindada e que a

contabilidade é ferramenta essencial para proteger a empresa de possíveis autuações fiscais, pois é dela que se extrai o diagnóstico para análise da empresa.

Conclui-se, portanto que a contabilidade é de grande utilidade, que contadores com visão estratégica, que se preocupa com as empresas são cada vez mais necessários no mercado, pois não basta escriturar, lançar, apurar impostos, é primordial estudar e se manter atualizado, pois as mudanças são cada vez mais rápidas e a necessidade de adaptação das empresas cada vez mais urgentes.

A blindagem fiscal e contábil é, portanto necessária e fácil de ser conseguida por empresas bem administradas por gestores e contadores eficientes.

REFERÊNCIAS

BRAGA, Roberto. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.

BRASIL. Lei 6404/76. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em: 04 nov. 2008.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Dispõe sobre as alterações na lei federal 6.404/76**. Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2009/lei 11941.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Leis/2009/lei%2011941.htm). Acesso em 13 jun. 2009.

BRASIL - RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Resolução n. 326, de 15 de março de 2005**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Portarias/2005/portsrf326.htm>. Acesso em 18 de maio de 2009.

BRITTO, Demes. Comentários acerca da legalidade do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. **Revista Jus Vigilantibus**, São Paulo, 19 de mar. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. **Resolução CFC n. 820, de 17 de dezembro de 1997**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_820.doc. Acesso em: 17 de maio de 2009.

_____. Dispõe sobre a atualização substantiva e adjetiva dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. **Resolução n. 750/1993, de 29 de dezembro de 1993**. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc. Acesso em 17 de abril de 2009.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2003

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARINS, James. **Elisão tributária e sua regulação**. São Paulo: Dialética, 2002.

OLIVEIRA, Luiz Martins et al. **Manual de contabilidade tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PARADA, Américo Garcia Filho. **Blindagem fiscal e patrimonial**. Portal de Contabilidade; São Paulo, 2007. Disponível em <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=20070312blindagem>. Acesso em 04 de setembro de 2008.

SILVA, J. Miguel; RODRIGUES, Agostinho Inácio. **LALUR – Guia Prático de Escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real**. 4. ed. São Paulo, Cenofisco, 2006.

TEIXEIRA, Paulo Henrique. **Blindagem Fiscal e Contábil**. Curitiba - Portal Tributário Ltda, 2003.

APÊNDICES

APÊNDICE A – Formulário semi-estruturado para entrevista**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - CAMPUS CACOAL
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS****Apresentação**

Este formulário visa atender informações acerca da importância da contabilidade para a empresa estudada, da relação do seu contador com sua empresa bem como os serviços desenvolvidos pelo profissional contábil, e ainda acerca do tema Blindagem Fiscal e Contábil.

- 1) Como você considera a Contabilidade?
- 2) Como você considera o profissional contábil da sua empresa?
- 3) Seu contador já realizou alguma prática de planejamento tributário na sua empresa?
- 4) O Planejamento tributário ajudou sua empresa de alguma forma?
- 5) Relate o que o seu Contador fez e de que forma isso ajudou sua empresa?
- 5) Você já ouviu falar em Blindagem Fiscal e Contábil?
- 6) Você acha que sua empresa está blindada (Protegida) contra autuações fiscais?
- 7) Se uma auditoria visitasse a empresa hoje, sua empresa estaria livre de multas?
- 8) Se considera sua empresa blindada, o que é feito para lhe dar essa garantia?

ANEXOS

ANEXO A – Resolução CFC 820/1997

RESOLUÇÃO CFC 820/1997 - APROVA A NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.1 – CONCEITUAÇÃO E DISPOSIÇÕES GERAIS

11.1.1 – CONCEITUAÇÃO E OBJETIVOS DA AUDITORIA INDEPENDENTE

11.1.1.1 – A auditoria das demonstrações contábeis constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

11.1.1.1.1– Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

11.1.1.2 – Salvo declaração expressa em contrário, constante do parecer, entende-se que o auditor considera adequadas e suficientes, para o entendimento dos usuários, as informações divulgadas nas demonstrações contábeis, tanto em termos de conteúdo quanto de forma.

11.1.1.3 – O parecer do auditor independente tem por limite os próprios objetivos da auditoria das demonstrações contábeis e não representa, pois, garantia de viabilidade futura da entidade ou algum tipo de atestado de eficácia da administração na gestão dos negócios.

11.1.1.4 – O parecer é de exclusiva responsabilidade de contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, nestas normas denominado auditor.

11.1.2 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.1.2.1 – Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas e abrangem testes de observância e testes substantivos.

11.1.2.2 – Os testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

11.1.2.3 – Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em:

a) testes de transações e saldos; e

b) procedimentos de revisão analítica.

11.1.3 – PAPÉIS DE TRABALHO

11.1.3.1 – Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas coligidas pelo auditor, preparados de forma manual, por meios eletrônicos ou por outros meios, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

11.1.3.2 – Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do auditor, responsável por sua guarda e sigilo.

11.1.4 – FRAUDE E ERRO

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

a) fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e

b) erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

11.3.11.2 – Em havendo emissão de relatório, este deve conter a indicação de que o auditor não está expressando opinião sobre as referidas demonstrações contábeis.

11.1.4.3 – A responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude e erros é da administração da entidade, através da implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno.

Entretanto, o auditor deve planejar seu trabalho de forma a detectar fraudes e erros que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.

11.2 – NORMAS DE EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

11.2.1 – PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

11.2.1.1 – O auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas, e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

11.2.1.2 – O planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos, legislação aplicável e as práticas operacionais da entidade, e o nível geral de competência de sua administração.

11.2.1.3 – O planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

a) o conhecimento detalhado das práticas contábeis adotadas pela entidade e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

- b) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) os riscos de auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades;
- d) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;
- f) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos;
- g) a natureza, conteúdo e oportunidade dos pareceres, relatórios e outros informes a serem entregues à entidade; e
- h) a necessidade de atender prazos estabelecidos por entidades reguladoras ou fiscalizadoras e para a entidade prestar informações aos demais usuários externos.

11.2.1.4 – O auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

11.2.1.5 – Os programas de trabalho devem ser detalhados de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução.

11.2.1.6 – O planejamento da auditoria, quando incluir a designação de equipe técnica, deve prever a orientação e supervisão do auditor, que assumirá total responsabilidade pelos trabalhos executados.

11.2.1.7 – A utilização de equipe técnica deve ser prevista de maneira a fornecer razoável segurança de que o trabalho venha a ser executado por pessoa com capacitação profissional, independência e treinamento requeridos nas circunstâncias.

11.2.1.8 – O planejamento e os programas de trabalho devem ser revisados e atualizados sempre que novos fatos o recomendarem.

11.2.1.9 – Quando for realizada uma auditoria pela primeira vez na entidade, ou quando as demonstrações contábeis do exercício anterior tenham sido examinadas por outro auditor, o planejamento deve contemplar os seguintes procedimentos:

- a) obtenção de evidências suficientes de que os saldos de abertura do exercício não contenham representações errôneas ou inconsistentes que, de alguma maneira, distorçam as demonstrações contábeis do exercício atual;
- b) exame da adequação dos saldos de encerramento do exercício anterior com os saldos de abertura do exercício atual;

- c) verificação se as práticas contábeis adotadas no atual exercício são uniformes com as adotadas no exercício anterior;
- d) identificação de fatos relevantes que possam afetar as atividades da entidade e sua situação patrimonial e financeira; e
- e) identificação de relevantes eventos subsequentes ao exercício anterior, revelados ou não revelados.

11.2.2 – RELEVÂNCIA

11.2.2.1 – Os exames de auditoria devem ser planejados e executados na expectativa de que os eventos relevantes relacionados com as demonstrações contábeis sejam identificados.

11.2.2.2 – A relevância deve ser considerada pelo auditor quando:

- a) determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- b) avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas; e
- c) determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

11.2.3 – RISCO DE AUDITORIA

11.2.3.1 – Risco de auditoria é a possibilidade de o auditor vir a emitir uma opinião tecnicamente inadequada sobre demonstrações contábeis significativamente incorretas.

11.2.3.2 – A análise dos riscos de auditoria deve ser feita na fase de planejamento dos trabalhos considerando a relevância em dois níveis:

- a) em nível geral, considerando as demonstrações contábeis tomadas no seu conjunto, bem como as atividades, qualidade da administração, avaliação do sistema contábil e de controles internos e situação econômica e financeira da entidade; e
- b) em níveis específicos, relativos ao saldo das contas ou natureza e volume das transações.

11.2.3.3 – Para determinar o risco da auditoria, o auditor deve avaliar o ambiente de controle da entidade, compreendendo:

- a) a função e envolvimento dos administradores nas atividades da entidade;
- b) a estrutura organizacional e os métodos de administração adotados, especialmente quanto a limites de autoridade e responsabilidade;
- c) as políticas de pessoal e segregação de funções;

- d) a fixação, pela administração, de normas para inventário, para conciliação de contas, preparação de demonstrações contábeis e demais informes adicionais;
- e) as implantações, modificações e acesso aos sistemas de informação computadorizada, bem como acesso a arquivos de dados e possibilidade de inclusão ou exclusão de dados;
- f) o sistema de aprovação e registro de transações;
- g) as limitações de acesso físico a ativos e registros contábeis e/ou administrativos; e
- h) as comparações e análises dos resultados financeiros com dados históricos e/ou projetados.

SUPERVISÃO E CONTROLE DE QUALIDADE

11.2.4.1 – Na supervisão dos trabalhos da equipe técnica durante a execução da auditoria, o auditor deve:

- a) avaliar o cumprimento do planejamento e do programa de trabalho;
- b) avaliar se as tarefas distribuídas à equipe técnica estão sendo cumpridas no grau de competência exigido; c) resolver questões significativas quanto à aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;
- d) avaliar se os trabalhos foram adequadamente documentados e os objetivos dos procedimentos técnicos alcançados; e
- e) avaliar se as conclusões obtidas são resultantes dos trabalhos executados e permitem ao auditor fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis.

11.2.4.2 – O auditor deve instituir um programa de controle de qualidade visando avaliar, periodicamente, se os serviços executados são efetuados de acordo com as Normas Profissionais de Auditor Independente e estas normas.

11.2.4.3 – O programa de controle de qualidade deve ser estabelecido de acordo com a estrutura da equipe técnica do auditor e a complexidade dos serviços que realizar. No caso do auditor atuar sem a colaboração de assistentes, o controle da qualidade é inerente à qualificação profissional do auditor.

11.2.4.4 – Os requisitos que o auditor deve adotar para o controle da qualidade dos seus serviços são os que seguem:

- a) o pessoal designado deve ter a competência e habilidade profissionais compatíveis com o requerido no trabalho realizado;

b) o pessoal designado deve ter o nível de independência e demais atributos definidos nas Normas Profissionais de Auditor Independente para ter uma conduta profissional inquestionável;

c) o trabalho de auditoria deverá ser realizado por pessoal que tenha um nível de treinamento e de experiência profissional compatível com o grau de complexidade das atividades da entidade auditada; e

d) o auditor deverá planejar, supervisionar e revisar o trabalho em todas as suas etapas, de modo a garantir aos usuários de seus serviços a certeza razoável de que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de controle de qualidade requeridas nas circunstâncias.

11.2.4.5 – O controle de qualidade do auditor inclui a avaliação permanente da carteira dos clientes, quanto aos seguintes aspectos:

a) capacidade de atendimento ao cliente, em face da estrutura existente;

b) grau de independência existente; e

c) integridade dos administradores do cliente.

11.2.4.6 – A avaliação permanente da carteira de clientes deverá ser feita por escrito considerando os seguintes pressupostos:

a) a capacidade de atendimento será determinada pela soma das horas disponíveis, segundo horário contratado com a equipe técnica, em relação às horas contratadas com os clientes;

b) a independência em relação aos clientes deve abranger toda a equipe técnica que trabalhar para o cliente;

c) que não há evidências de que a administração do cliente adotou medidas administrativas que possam comprometer o trabalho do auditor; e

d) o auditor independente deverá avaliar a necessidade de rodízio de auditores responsáveis pela realização dos serviços, de modo a resguardar a independência do auditor responsável pela execução dos serviços.

11.2.5 – ESTUDO E AVALIAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL E DE CONTROLES INTERNOS

11.2.5.1 – O sistema contábil e de controles internos compreende o plano de organização e o conjunto integrado de método e procedimentos adotados pela entidade na proteção do seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade dos seus registros e demonstrações contábeis, e da sua eficácia operacional.

11.2.5.2 – O auditor deve efetuar o estudo e avaliação do sistema contábil e de controles internos da entidade, como base para determinar a natureza, oportunidade e extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria, considerando:

- a) o tamanho e complexidade das atividades da entidade;
- b) os sistemas de informação contábil, para efeitos tanto internos quanto externos;
- c) as áreas de risco de auditoria;
- d) a natureza da documentação, em face dos sistemas de informatização adotados pela entidade;
- e) o grau de descentralização de decisão adotado pela administração da entidade; e
- f) o grau de envolvimento da auditoria interna, se existente.

11.2.5.3 – O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade; porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho.

11.2.5.4 – A avaliação do sistema contábil e de controles internos pelo auditor deve considerar os seguintes aspectos:

- a) o ambiente de controle existente na entidade; e
- b) os procedimentos de controle adotados pela administração da entidade.

11.2.5.5 – A avaliação do ambiente de controle existente deve considerar:

- a) a definição de funções de toda a administração;
- b) o processo decisório adotado na entidade;
- c) a estrutura organizacional da entidade e os métodos de delegação de autoridade e responsabilidade;
- d) as políticas de pessoal e segregação de funções; e
- e) o sistema de controle da administração, incluindo as atribuições da auditoria interna, se existente.

11.2.5.6 – A avaliação dos procedimentos de controle deve considerar:

- a) as normas para elaboração de demonstrações contábeis e quaisquer outros informes contábeis e administrativos, para fins quer internos quer externos;
- b) a elaboração, revisão e aprovação de conciliações de contas;
- c) a sistemática revisão da exatidão aritmética dos registros;

- d) a adoção de sistemas de informação computadorizados e os controles adotados na sua implantação, alteração, acesso a arquivos e geração de relatórios;
- e) os controles adotados sobre as contas que registram as principais transações da entidade;
- f) o sistema de aprovação e guarda de documentos;
- g) a comparação de dados internos com fontes externas de informação;
- h) os procedimentos de inspeções físicas periódicas em ativos da entidade;
- i) a limitação do acesso físico a ativos e registros; e
- j) a comparação dos dados realizados com os dados projetados.

11.2.6 – APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.1 – A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo ao auditor, com base na análise de riscos de auditoria e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

11.2.6.2 – Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a) inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b) observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c) investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d) cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e) revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

11.2.6.3 – Na aplicação dos testes de observância, o auditor deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

11.2.6.4 – Na aplicação dos testes substantivos, o auditor deve objetivar as seguintes conclusões:

- a) existência – se o componente patrimonial existe em certa data;

- b) direitos e obrigações – se efetivamente existentes em certa data;
- c) ocorrência – se a transação de fato ocorreu;
- d) abrangência – se todas as transações estão registradas; e
- e) mensuração, apresentação e divulgação – se os itens estão avaliados, divulgados, classificados e descritos de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade.

11.2.6.5 – Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar:

- a) o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis;
- b) a natureza da entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e
- c) a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.

11.2.6.6 – Se o auditor, durante a revisão analítica, não obtiver informações objetivas suficientes para dirimir as questões suscitadas, deve efetuar verificações adicionais, aplicando novos procedimentos de auditoria, até alcançar conclusões satisfatórias.

11.2.6.7 – Quando o valor envolvido for expressivo em relação à posição patrimonial e financeira e ao resultado das operações, deve o auditor:

- a) confirmar os valores das contas a receber e a pagar, através de comunicação direta com os terceiros envolvidos; e
- b) acompanhar o inventário físico realizado pela entidade, executando os testes de contagem física e procedimentos complementares aplicáveis.

11.2.7 – DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

11.2.7.1 – O auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam ter sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis.

11.2.7.2 – Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

11.2.7.3 – Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

11.2.7.4 – Quando o auditor se utilizar de análises, demonstrações ou quaisquer outros documentos fornecidos pela entidade, deve certificar-se da sua exatidão.

11.2.8 – CONTINUIDADE NORMAL DAS ATIVIDADES DA ENTIDADE

11.2.8.1 – A continuidade normal das atividades da entidade deve merecer especial atenção do auditor, quando do planejamento dos seus trabalhos, ao analisar os riscos de auditoria, e deve ser complementada quando da execução de seus exames.

11.2.8.2 – A evidência de normalidade pelo prazo de um ano após a data das demonstrações contábeis é suficiente para a caracterização dessa continuidade.

11.2.8.3 – Caso, no decorrer dos trabalhos, se apresentem indícios que ponham em dúvida essa continuidade, deve o auditor aplicar os procedimentos adicionais que julgar necessários para a formação de juízo embasado e definitivo sobre a matéria.

11.2.8.4 – Na hipótese de o auditor concluir que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, deve avaliar os possíveis efeitos nas demonstrações contábeis, especialmente quanto à realização dos ativos.

11.2.8.5 – Quando constatar que há evidências de riscos na continuidade normal das atividades da entidade, o auditor independente deverá, em seu parecer, mencionar, em parágrafo de ênfase, os efeitos que tal situação poderá determinar na continuidade operacional da entidade, de modo que os usuários tenham adequada informação sobre a mesma.

11.2.8.6 – Embora não exaustivos, pelo menos os seguintes pressupostos deverão ser adotados pelo auditor na análise da continuidade da entidade auditada:

a) indicadores financeiros

1 - passivo a descoberto;

2 - posição negativa do capital circulante líquido;

3 - empréstimos com prazo fixo e vencimentos imediatos, sem possibilidade de renovação pelos credores;

4 - excessiva participação de empréstimos de curto prazo, sem a possibilidade de alongamento das dívidas ou capacidade de amortização;

5 - índices financeiros adversos de forma contínua;

6 - prejuízos substanciais de operação e de forma contínua;

7 - retração ou descontinuidade na distribuição de resultados;

8 - incapacidade de devedores na data do vencimento;

9 - dificuldades de acertos com credores;

10 - alterações ou renegociações com credores; e

11 - incapacidade de obter financiamentos para desenvolvimento de novos negócios ou produtos, e inversões para aumento da capacidade produtiva.

b) indicadores de operação

1 - perda de elementos-chaves na administração sem modificações ou substituições imediatas;

2 - perda de mercado, franquia, licença, fornecedor essencial ou financiador estratégico; e

3 - dificuldades de manter mão-de-obra essencial para a manutenção da atividade.

c) outras indicações

1 - não cumprimento de normas legais, regulamentares e estatutárias;

2 - contingências capazes de não serem cumpridas pela entidade; e

3 - mudanças das políticas governamentais que afetam a entidade.

11.2.9 – AMOSTRAGEM

11.2.9.1 – Ao determinar a extensão de um teste de auditoria ou método de seleção de itens a serem testados, o auditor pode empregar técnicas de amostragem.

11.2.9.2 – Ao usar métodos de amostragem estatística ou não estatística, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra de auditoria, aplicar a essa amostra procedimentos de auditoria e avaliar os resultados da amostra, de forma a proporcionar evidência de auditoria suficiente e apropriada.

11.2.9.3 – A amostra selecionada pelo auditor deve ter uma relação direta com o volume de transações realizadas pela entidade na área ou transação objeto de exame, como também com os efeitos na posição patrimonial e financeira da entidade, e o resultado por ela obtido no período.

11.2.9.4 – Na determinação da amostra o auditor deve levar em consideração os seguintes fatores:

a) população objeto da amostra;

b) estratificação da amostra;

c) tamanho da amostra;

d) risco da amostragem;

e) erro tolerável; e

f) erro esperado.

11.2.9.5 – Na seleção de amostra devem ser considerados:

a) seleção aleatória;

b) seleção sistemática, observando um intervalo constante entre as transações realizadas; e

c) seleção casual, a critério do auditor, baseada em sua experiência profissional.

11.2.10 – PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS – PED

11.2.10.1 – O uso de PED modifica a forma de processamento e armazenamento de informações, afetando a organização e os procedimentos adotados pela entidade na consecução de adequados controles internos. O auditor deve dispor de compreensão suficiente dos recursos de PED e dos sistemas de processamento existentes, a fim de avaliá-los e planejar adequadamente seu trabalho.

11.2.10.2 – O uso de técnicas de auditoria que demandem o emprego de recursos de PED requer que o auditor as domine completamente, de forma a implementar os próprios procedimentos ou, se for o caso, supervisionar e revisar os trabalhos de especialistas.

11.2.10.3 – O grau mínimo de conhecimento que o auditor deve ter para planejar, dirigir, supervisionar e revisar o trabalho de auditoria desenvolvido em ambiente de PED compreende:

a) conhecer suficientemente o sistema de contabilidade e de controle interno afetado pelo ambiente de PED;

b) determinar o efeito que o ambiente de PED possa ter sobre a avaliação de risco global da entidade e em nível de saldos de contas e de transações; e

c) estabelecer e supervisionar o nível de provas de controle e de procedimentos substantivos capaz de assegurar a confiabilidade necessária para conclusão sobre os controles internos e as demonstrações contábeis.

11.2.10.4 – O planejamento do trabalho em ambiente de PED deve considerar:

a) o volume de transações da entidade;

b) as entradas de dados nos sistemas que determinam múltiplas transações, registradas de forma simultânea, especialmente nos registros contábeis, as quais não podem ser validadas independentemente; e

c) as transações da entidade que são intercambiadas eletronicamente com outras entidades.

11.2.10.5 – No programa de trabalho para os exames dos sistemas de PED, o auditor independente deverá incluir:

- a) o exame da segurança dos sistemas adotados pela entidade;
- b) o exame da estrutura e confiabilidade dos sistemas adotados para o controle e gerenciamento das atividades da entidade; e
- c) o grau de integração dos sistemas computadorizados com os registros contábeis da entidade, como forma de propiciar a confiabilidade das demonstrações contábeis da mesma.

11.2.11 – ESTIMATIVAS CONTÁBEIS

11.2.11.1 – As estimativas contábeis são de responsabilidade da administração da entidade e se baseiam em fatores objetivos e subjetivos, requerendo o seu julgamento na determinação do valor adequado a ser registrado nas demonstrações contábeis.

11.2.11.2 – O auditor deve ter conhecimentos suficientes sobre os controles, procedimentos e métodos utilizados pela entidade no estabelecimento de estimativas que resultem em provisões.

11.2.11.3 – O auditor deve se assegurar da razoabilidade das estimativas, individualmente consideradas, quando estas forem relevantes. Tal procedimento inclui, além da análise da fundamentação matemático estatística dos procedimentos utilizados pela entidade na quantificação das estimativas, a coerência destas com o comportamento da entidade em períodos anteriores, as práticas correntes em entidades semelhantes, os planos futuros da entidade, a conjuntura econômica e suas projeções.

11.2.11.4 – Quando a comparação entre as estimativas feitas em períodos anteriores e os valores reais destas evidenciar variações significativas, deve o auditor verificar se houve o competente ajuste nos procedimentos, de forma a permitir estimativas mais apropriadas no período em exame.

11.2.12 – TRANSAÇÕES COM PARTES RELACIONADAS

11.2.12.1 – O auditor deve obter evidências suficientes para identificar partes relacionadas na fase de planejamento, possibilitando detectar, no decorrer dos trabalhos, quaisquer transações relevantes que as envolvam.

11.2.12.2 – O auditor deve examinar as transações relevantes com partes relacionadas, aplicando os procedimentos necessários à obtenção de informações sobre a finalidade, natureza e extensão das transações, com especial atenção àquelas que pareçam anormais ou envolvam partes relacionadas não identificadas quando do planejamento.

11.2.13 – TRANSAÇÕES E EVENTOS SUBSEQÜENTES

11.2.13.1 – O auditor deve aplicar procedimentos específicos em relação aos eventos ocorridos entre as datas do balanço e a do seu parecer, que possam demandar ajustes nas demonstrações contábeis ou a divulgação de informações nas notas explicativas.

11.2.13.2 – O auditor deve considerar em seu parecer os efeitos decorrentes de transações e eventos subsequêntes relevantes ao exame das demonstrações contábeis, mencionando-os como ressalva ou em parágrafo de ênfase, quando não ajustadas ou reveladas adequadamente.

11.2.13.3 – O auditor deverá considerar três situações de eventos subsequêntes:

- a) os ocorridos entre a data do término do exercício social e a data da emissão do parecer;
- b) os ocorridos depois do término do trabalho de campo, com a conseqüente emissão do parecer e a data da divulgação das demonstrações contábeis; e
- c) os ocorridos após a divulgação das demonstrações contábeis.

11.2.13.4 – Para ter condições de formar opinião sobre as demonstrações contábeis considerando os efeitos relevantes das transações e eventos subsequêntes ao encerramento do exercício social, o auditor deve considerar:

- a) os procedimentos da administração para que os eventos sejam divulgados;
- b) os atos e fatos administrativos registrados em atas de reuniões de acionistas, administradores e outros órgãos estatutários;
- c) os informes, de qualquer espécie, divulgados pela entidade;
- d) a situação de contingências conhecidas e reveladas pela administração e pelos advogados da entidade; e
- e) a existência de eventos, não revelados pela administração nas demonstrações contábeis, que tenham efeitos relevantes sobre as mesmas.

11.2.14 – CARTA DE RESPONSABILIDADE DA ADMINISTRAÇÃO

11.2.14.1 – O auditor deve obter carta que evidencie a responsabilidade da administração quanto às informações e dados e à preparação e apresentação das demonstrações contábeis submetidas aos exames de auditoria.

11.2.14.2 – A carta de responsabilidade deve ser emitida com a mesma data do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis a que ela se refere.

11.2.15 – CONTINGÊNCIAS

11.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais,

reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

11.3 – NORMAS DO PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

11.3.1 – GENERALIDADES

11.3.1.1 – O "Parecer dos Auditores Independentes", ou "Parecer do Auditor Independente", é o documento mediante o qual o auditor expressa sua opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações contábeis nele indicadas.

11.3.1.2 – Como o auditor assume, através do parecer, responsabilidade técnico profissional definida, inclusive de ordem pública, é indispensável que tal documento obedeça às características intrínsecas e extrínsecas estabelecidas nas presentes normas.

11.3.1.3 – Em condições normais, o parecer é dirigido aos acionistas, cotistas, ou sócios, ao conselho de administração ou à diretoria da entidade, ou outro órgão equivalente, segundo a natureza desta. Em circunstâncias próprias, o parecer é dirigido ao contratante dos serviços.

11.3.1.4 – O parecer deve identificar as demonstrações contábeis sobre as quais o auditor está expressando sua opinião, indicando, outrossim, o nome da entidade, as datas e períodos a que correspondem.

11.3.1.5 – O parecer deve ser datado e assinado pelo contador responsável pelos trabalhos, e conter seu número de registro no Conselho Regional de Contabilidade.

11.3.1.6 – Caso o trabalho tenha sido realizado por empresa de auditoria, o nome e o número de registro cadastral no Conselho Regional de Contabilidade também devem constar do parecer.

11.3.1.7 – A data do parecer deve corresponder ao dia do encerramento dos trabalhos de auditoria na entidade.

11.3.1.8 – O parecer deve expressar, clara e objetivamente, se as demonstrações contábeis auditadas, em todos os aspectos relevantes, na opinião do auditor, estão adequadamente representadas ou não, consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.1.9 – O parecer classifica-se, segundo a natureza da opinião que contém, em:

- a) parecer sem ressalva;
- b) parecer com ressalva;
- c) parecer adverso; e
- d) parecer com abstenção de opinião.

11.3.2 - PARECER SEM RESSALVA

11.3.2.1 – O parecer sem ressalva indica que o auditor está convencido de que as demonstrações contábeis foram elaboradas consoante as disposições contidas no item 11.1.1.1, em todos os aspectos relevantes.

11.3.2.2 – O parecer sem ressalva implica afirmação de que, em tendo havido alterações na observância das disposições contidas no item 11.1.1.1, elas tiveram seus efeitos avaliados e aceitos e estão devidamente revelados nas demonstrações contábeis.

11.3.2.3 – O parecer sem ressalva deve obedecer ao seguinte modelo:

MODELO

PARECER DOS AUDITORES INDEPENDENTES

DESTINATÁRIO

(1) Examinamos os balanços patrimoniais da Empresa ABC, levantados em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, e as respectivas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos correspondentes aos exercícios findos naquelas datas, elaborados sob a responsabilidade de sua administração. Nossa responsabilidade é a de expressar uma opinião sobre essas demonstrações contábeis.

(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria e compreenderam: (a) o planejamento dos trabalhos, considerando a relevância dos saldos, o volume de transações e o sistema contábil e de controles internos da entidade; (b) a constatação, com base em testes, das evidências e dos registros que suportam os valores e as informações contábeis divulgados; e (c) a avaliação das práticas e das estimativas contábeis mais representativas adotadas pela

administração da entidade, bem como da apresentação das demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

(3) Em nossa opinião, as demonstrações contábeis acima referidas representam adequadamente, em todos os aspectos relevantes, a posição patrimonial e financeira da Empresa ABC em 31 de dezembro de 19X1 e de 19X0, o resultado de suas operações, as mutações de seu patrimônio líquido e as origens e aplicações de seus recursos referentes aos exercícios findos naquelas datas, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Local e data

Assinatura

Nome do auditor-responsável técnico

Contador Nº de registro no CRC

Nome da empresa de auditoria

Nº de registro cadastral no CRC

11.3.3 – CIRCUNSTÂNCIAS QUE IMPEDEM A EMISSÃO DO PARECER SEM RESSALVA

11.3.3.1 – O auditor não deve emitir parecer sem ressalva quando existir qualquer das circunstâncias seguintes, que, na sua opinião, tenham efeitos relevantes para as demonstrações contábeis:

a) discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e/ou forma de apresentação das demonstrações contábeis; ou

b) limitação na extensão do seu trabalho.

11.3.3.2 – A discordância com a administração da entidade a respeito do conteúdo e forma de apresentação das demonstrações contábeis deve conduzir à opinião com ressalva ou à opinião adversa, com os esclarecimentos que permitam a correta interpretação dessas demonstrações.

11.3.3.3 – A limitação na extensão do trabalho deve conduzir à opinião com ressalva ou à abstenção de opinião.

11.3.3.4 – Na auditoria independente das demonstrações contábeis das entidades, públicas ou privadas, sujeitas a regulamentação específica quanto à adoção de normas contábeis próprias ao segmento econômico, quando elas forem significativamente conflitantes com as disposições contidas no item 11.1.1.1, o auditor deve emitir parecer com ressalva.

11.3.3.5 – Quando o auditor emitir parecer com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião, deve ser incluída descrição clara de todas as razões que fundamentaram

o seu parecer e, se praticável, a quantificação dos efeitos sobre as demonstrações contábeis. Essas informações devem ser apresentadas em parágrafo específico do parecer, precedendo ao da opinião e, se for caso, fazer referência a uma divulgação mais ampla pela entidade em nota explicativa às demonstrações contábeis.

11.3.4 – PARECER COM RESSALVA

11.3.4.1 – O parecer com ressalva é emitido quando o auditor conclui que o efeito de qualquer discordância ou restrição na extensão de um trabalho não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião.

11.3.4.2 – O parecer com ressalva deve obedecer ao modelo do parecer sem ressalva, com a utilização das expressões "exceto por", "exceto quanto" ou "com exceção de" referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva.

11.3.5 – PARECER ADVERSO

11.3.5.1 – No parecer adverso, o auditor emite opinião de que as demonstrações contábeis não estão adequadamente representadas, nas datas e períodos indicados, de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.5.2 – O auditor deve emitir parecer adverso quando verificar que as demonstrações contábeis estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilite a emissão do parecer com ressalva.

11.3.6 – PARECER COM ABSTENÇÃO DE OPINIÃO

11.3.6.1 – O parecer com a abstenção de opinião é aquele em que o auditor deixa de emitir opinião sobre as demonstrações contábeis, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la.

11.3.6.2 – A abstenção de opinião em relação às demonstrações contábeis tomadas em conjunto não elimina a responsabilidade do auditor de mencionar, no parecer, qualquer desvio relevante que possa influenciar a decisão do usuário dessas demonstrações.

11.3.7 – INCERTEZA

11.3.7.1 – Quando ocorrer incerteza em relação a fato relevante, cujo desfecho poderá afetar significativamente a posição patrimonial e financeira da entidade, bem como o resultado das suas operações, deve o auditor adicionar um parágrafo de ênfase em seu parecer, após o parágrafo de opinião, fazendo referência à nota explicativa da administração, que deve descrever de forma mais extensa, a natureza e, quando possível, o efeito da incerteza.

11.3.7.2 – Na hipótese do emprego de parágrafo de ênfase, o parecer permanece na condição de parecer sem ressalva.

11.3.7.3 – Se o auditor concluir que a matéria envolvendo incerteza relevante não está adequadamente divulgada nas demonstrações contábeis, de acordo com as

disposições contidas no item 11.1.1.1, o seu parecer deve conter ressalva ou opinião adversa, pela omissão ou inadequação da divulgação.

11.3.8 – INFORMAÇÕES RELEVANTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

11.3.8.1 – O auditor deve incluir no seu parecer informações consideradas relevantes para adequada interpretação das demonstrações contábeis, ainda que divulgadas pela entidade.

11.3.9 – PARECER QUANDO DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE CONTROLADAS E/OU COLIGADAS SÃO AUDITADAS POR OUTROS AUDITORES

11.3.9.1 – O auditor deve assegurar-se de que as demonstrações contábeis das controladas e/ou coligadas, relevantes, utilizadas para fins de consolidação ou contabilização dos investimentos pelo valor do patrimônio líquido na controladora e/ou investidora, estão de acordo com as disposições contidas no item 11.1.1.1.

11.3.9.2 – Quando houver participação de outros auditores independentes no exame das demonstrações contábeis das controladas e/ ou coligadas, relevantes, o auditor da controladora e/ou investidora deve destacar esse fato no seu parecer.

11.3.9.3 – Nessas circunstâncias, o auditor da controladora e/ou investidora deve expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, baseando-se exclusivamente no parecer de outro auditor com respeito às demonstrações contábeis de controladas e/ou coligadas. Esse fato deve ser destacado no parecer, indicando os valores envolvidos.

11.3.10 – PARECER SOBRE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS CONDENSADAS

11.3.10.1 – O auditor poderá expressar opinião sobre demonstrações contábeis apresentadas de forma condensada, desde que tenha emitido opinião sobre as demonstrações contábeis originais.

11.3.10.2 – O parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas deve indicar que elas estão preparadas segundo os critérios utilizados originalmente e que o perfeito entendimento da posição da entidade depende da leitura das demonstrações contábeis originais.

11.3.10.3 – Toda informação importante, relacionada com ressalva, parecer adverso, parecer com abstenção de opinião e/ou ênfase, constante do parecer do auditor sobre as demonstrações contábeis originais, deve estar incluída no parecer sobre as demonstrações contábeis condensadas.

11.3.11 – DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NÃO-AUDITADAS

11.3.11.1 – Sempre que o nome do auditor estiver, de alguma forma, associado com demonstrações ou informações contábeis que ele não auditou, estas devem ser claramente identificadas como "não-auditadas", em cada folha do conjunto.

11.1.4.2 – Ao detectar erros relevantes ou fraudes no decorrer dos seus trabalhos, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.

ANEXO B – Portaria 326 da Receita Federal do Brasil

Portaria SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 326 de 15.03.2005

D.O.U.: 29.03.2005

Obs.: Ret. DOU de 03.05.2005

Estabelece procedimentos a serem observados na comunicação, ao Ministério Público Federal, de fatos que configurem ilícitos penais contra a ordem tributária, contra a administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, relacionados com as atividades da Secretaria da Receita Federal.

O tema tratado nesta Portaria está agora regulado pela Portaria RFB nº 665/2008. Consoante disposto no artigo 11 da nova regulamentação, a tramitação das representações para fins penais formalizadas antes da sua publicação continua regulada pela Portaria SRF nº 326/2005.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 3º do Decreto nº 2.730, de 10 de agosto de 1998, e art. 209, III e XIX, do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no art. 15 da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, no art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, no art. 116, VI, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, no art. 66, I, do Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941, bem assim o entendimento firmado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, conforme as conclusões da Nota PGFN/CAT/nº. 157/99, de 7 de abril de 1999, resolve:

Art. 1º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal deverão formalizar representação fiscal para fins penais, perante o Delegado ou Inspetor da Receita Federal responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, sempre que no curso de ação fiscal identificarem situações que, em tese, configurem crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou no art. 334 do Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

§ 1º Havendo lavratura de auto de infração para exigência de tributos ou contribuições, ou referente à apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, a representação será formalizada em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração, devendo conter, obrigatoriamente:

I - exposição minuciosa do fato e os elementos caracterizadores do ilícito;

II - o original da prova material do ilícito ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido apreendido no curso da ação fiscal e cópia autenticada do auto de infração e de termos fiscais lavrados;

III - termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, utilizados para fundamentar a constituição do crédito tributário ou a apreensão de bens sujeitos à pena de perdimento, bem assim a qualificação completa das pessoas físicas responsáveis;

IV - qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, mesmo que o fiscalizado seja pessoa jurídica, bem assim identificação completa da pessoa jurídica autuada, cópia dos contratos sociais e suas alterações, ou dos estatutos e atas das assembléias, relativos aos últimos cinco anos;

V - qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas;

VI - cópia das declarações de rendimentos, relativas ao período em que se apurou ilícito, da pessoa ou das pessoas físicas representadas e da pessoa jurídica envolvida, no caso de crime contra a ordem tributária.

§ 2º Na hipótese de lavratura de auto de infração para exigência de multa, a representação será formalizada em autos separados e protocolizada na mesma data da lavratura do auto de infração.

§ 3º No caso de identificação de situação caracterizadora de crime definido no art. 1º ou 2º da Lei nº. 8.137, de 1990, em relação à qual não seja cabível lançamento para exigência de tributo, contribuição ou multa, inclusive nas hipóteses em que se reduz, de ofício, o saldo de prejuízos fiscais ou de bases de cálculo negativas da contribuição social sobre o lucro, a representação será registrada em protocolo, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que o servidor tomar conhecimento do ilícito.

§ 4º A representação de que tratam os §§ 2º e 3º deverá conter:

I - exposição circunstanciada dos fatos, informações sobre a autoria e a indicação do tempo, do lugar e dos elementos de convicção;

II - o original da prova material do ilícito, quando houver, ou qualquer outro documento sob suspeição que tenha sido retido ou apreendido;

III - termos fiscais lavrados e de depoimentos, cópia autenticada de auto de infração, se houver, declarações e outras informações obtidas de terceiros, necessários à fundamentação da representação;

IV - qualificação completa da pessoa ou das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito, ainda que haja envolvimento de pessoa jurídica na ocorrência, bem assim, identificação completa da pessoa jurídica envolvida; e

V - qualificação completa das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas.

§ 5º Para efeito do disposto no inciso IV dos §§ 1º e 4º, serão arroladas as pessoas que:

I - tenham praticado ilícitos previstos no caput deste artigo, possam tê-los praticado, ou que para eles tenham concorrido ou contribuído, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica;

II - na condição de gerentes ou administradores de instituição financeira, tenham concorrido para abertura de conta ou movimentação de recursos sob nome falso, de pessoa física ou jurídica inexistente, ou de pessoa jurídica liquidada de fato ou sem representação regular, presentes as circunstâncias de que trata o caput deste artigo.

§ 6º Para efeito do disposto no inciso V dos §§ 1º e 4º, deverão ser arroladas as pessoas que tenham conhecimento do fato ou que, em face do caso, deveriam tê-lo.

§ 7º Quando a ação fiscal for motivada por informações oriundas do Ministério Público Federal ou da Polícia Federal ou quando tais órgãos já tiverem conhecimento prévio dos fatos que configurem crime, em tese, a representação de que trata este artigo restringir-se-á à comunicação ao órgão interessado dos fatos apurados pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal.

Art. 2º Quando as situações caracterizadoras de crimes mencionados no art. 1º forem identificadas após a lavratura de auto de infração, o servidor que as houver constatado, no âmbito da Secretaria da Receita Federal (SRF), formalizará representação para fins penais perante o chefe da unidade da SRF na qual se encontram os autos do processo administrativo-fiscal, devendo levá-la a registro em protocolo, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que tiver conhecimento do fato.

Art. 3º A representação de que tratam os §§ 1º e 2º do art. 1º e o art. 2º será apensada ao processo administrativo-fiscal, devendo:

I - permanecer os respectivos autos na unidade de controle até o transcurso do prazo para pagamento, parcelamento ou impugnação, na hipótese de lavratura de auto de infração para exigência de tributos ou contribuições;

II - se aplicada a pena de perdimento de bens, ser encaminhada pela autoridade julgadora de instância única ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, no prazo máximo de dez dias, anexando-se-lhe cópia da decisão;

III - ser arquivada, se a ação fiscal para apuração de dano ao Erário for julgada improcedente.

§ 1º Extinto o crédito pelo pagamento dos tributos e contribuições, inclusive seus acessórios, os autos dos processos de exigência de crédito tributário e de

representação devem ser arquivados, tendo em vista o disposto no art. 34 da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

§ 2º Parcelado o crédito tributário, serão anexadas à representação, por cópia, as peças relativas ao parcelamento, devendo a representação ser remetida pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que:

I - se considerar concedido o parcelamento normal;

II - produzir efeitos a exclusão de pessoa jurídica do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo (arts. 1º, 5º, 12 e 15, caput e § 2º, II, da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000);

III - produzir efeitos a exclusão de pessoa jurídica do Parcelamento Especial (Paes) de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.

§ 3º Impugnada a exigência de crédito tributário, o processo administrativo-fiscal, acompanhado da representação fiscal para fins penais, cumprirá seu rito processual.

§ 4º Se o crédito tributário não for extinto pelo pagamento, nem impugnada a exigência, os autos da representação serão remetidos, no prazo máximo de dez dias, pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal, exceto se, em relação ao crédito, incidir:

I - o disposto no art. 15, caput e § 2º, II, da Lei nº. 9.964, de 2000, que produz o efeito de suspender a pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no Refis ou no parcelamento a ele alternativo, caso em que deverá ser observado o disposto no § 2º, II, deste artigo, na remessa da representação; ou

II - o disposto no art. 9º da Lei nº 10.684, de 2003, que produz o efeito de suspender a pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no Paes, caso em que deverá ser observado o disposto no § 2º, III, deste artigo, na remessa da representação.

§ 5º A autoridade administrativa, incumbida de dar prosseguimento ao rito processual, determinará o arquivamento dos autos da representação se, cumulativamente, a exigência do crédito tributário houver sido julgada improcedente pelos órgãos singulares ou colegiados da jurisdição administrativa e não couber recurso administrativo para efeito de revisão do julgado.

§ 6º Julgada procedente, pelos órgãos julgadores singulares ou colegiados da jurisdição administrativa, a exigência do crédito tributário no todo ou em parte, no que se refere à situação configuradora de crime, o processo aguardará o prazo para pagamento ou recurso, devendo, ainda, ser observado o seguinte:

I - pago o crédito tributário, aplica-se o disposto no § 1º deste artigo;

II - parcelado o crédito tributário, serão anexadas, por cópia, à representação as peças da decisão final administrativa e adotadas as providências previstas no § 2º deste artigo.

§ 7º Transitada em julgado a decisão sem que o crédito tenha sido extinto pelo pagamento, ressalvadas as hipóteses de que tratam o art. 15, caput e § 2º, II, da Lei nº. 9.964, de 2000, e o art. 9º da Lei nº. 10.684, de 2003, as peças da decisão final, que confirmam a existência do ilícito tributário caracterizador de crime, serão juntadas, por cópia, à representação fiscal para fins penais, que será remetida, no prazo máximo de dez dias, pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal.

Art. 4º Na hipótese do § 3º do art. 1º, a representação será remetida pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal, responsável pelo controle do processo administrativo-fiscal, no prazo máximo de dez dias, contado da data de sua protocolização, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal.

Art. 5º Além dos casos de representação previstos nos artigos anteriores, os servidores em exercício na SRF, observadas as atribuições dos respectivos cargos, deverão formalizar representação para fins penais, perante o chefe da unidade da SRF do domicílio fiscal do sujeito passivo, sempre que identificarem situações que, em tese, configurem ilícitos penais contra a Administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, tais como:

I - emitir cheque, para pagamento de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, sem suficiente provisão de fundos em poder do sacado ou, no caso de existência de provisão de fundos, frustrar-lhe o pagamento (art. 171, § 2º, inciso VI, do Código Penal);

II - quanto a selo destinado a controle tributário, papel de emissão legal destinado à arrecadação de tributo ou qualquer outro documento relativo à arrecadação de rendas públicas (art. 293 do Código Penal):

a) falsificar, fabricando-os ou alterando-os;

b) usar, guardar, possuir ou deter qualquer dos papéis falsificados a que se refere este inciso;

c) importar, exportar, adquirir, vender, trocar, ceder, emprestar, guardar, fornecer ou restituir à circulação selo falsificado destinado a controle tributário;

d) importar, exportar, adquirir, vender, expor à venda, manter em depósito, guardar, trocar, ceder, emprestar, fornecer, portar ou, de qualquer forma, utilizar em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, produto ou mercadoria:

1. em que tenha sido aplicado selo que se destine a controle tributário, falsificado;

2. sem selo oficial, nos casos em que a legislação tributária determina a obrigatoriedade de sua aplicação;

III - fabricar, adquirir, fornecer, possuir ou guardar objeto especialmente destinado à falsificação de qualquer dos papéis referidos no inciso anterior (art. 294 do Código Penal);

IV - falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro (art. 297 do Código Penal);

V - omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante (art. 299 do Código Penal);

VI - atestar ou certificar falsamente, em razão de função pública, fato ou circunstância que habilite alguém a obter cargo público, isenção de ônus ou de serviço de caráter público, ou qualquer outra vantagem; falsificar, no todo ou em parte, atestado ou certidão, ou alterar o teor de certidão ou de atestado verdadeiro, para prova de fato ou circunstância que habilite alguém a obter cargo público, isenção de ônus ou de serviço de caráter público, ou qualquer outra vantagem (art. 301 do Código Penal);

VII - fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os incisos IV, V e VI (art. 304 do Código Penal);

VIII - destruir, suprimir ou ocultar, em benefício próprio ou de outrem, ou em prejuízo alheio, documento público ou particular verdadeiro, de que não podia dispor (art. 305 do Código Penal);

IX - opor-se à execução de ato legal, mediante violência ou ameaça a funcionário da Secretaria da Receita Federal, competente para executá-lo, ou a quem lhe esteja prestando auxílio (art. 329 do Código Penal);

X - desobedecer a ordem legal de funcionário da Secretaria da Receita Federal (art. 330 do Código Penal);

XI - desacatar funcionário da Secretaria da Receita Federal no exercício da função ou em razão dela (art. 331 do Código Penal);

XII - solicitar, exigir, cobrar ou obter, para si ou para outrem, vantagem ou promessa de vantagem, a pretexto de influir em ato praticado por funcionário público no exercício de função (art. 332 do Código Penal);

XIII - oferecer ou prometer vantagem indevida a funcionário da Secretaria da Receita Federal, para determiná-lo a praticar, omitir ou retardar ato de ofício (art. 333 do Código Penal);

XIV - violar ou inutilizar selo ou sinal empregado, por determinação legal ou por ordem de funcionário da Secretaria da Receita Federal, para identificar ou cerrar qualquer objeto (art. 336 do Código Penal);

XV - dar causa à instauração de investigação policial, de processo judicial, instauração de investigação administrativa, inquérito civil ou ação de improbidade administrativa contra funcionário da Secretaria da Receita Federal, imputando-lhe crime de que o sabe inocente (art. 339 do Código Penal);

XVI - provocar a ação de autoridade, comunicando-lhe a ocorrência de crime ou de contravenção que sabe não se ter verificado (art. 340 do Código Penal);

XVII - acusar-se, perante autoridade, de crime inexistente ou praticado por outrem (art. 341 do Código Penal);

XVIII - fazer afirmação falsa, ou negar ou calar a verdade, como testemunha, perito, contador, tradutor ou intérprete em processo judicial, ou administrativo, inquérito policial, ou em juízo arbitral (art. 342 do Código Penal);

XIX - usar de violência ou grave ameaça, com o fim de favorecer interesse próprio ou alheio, contra autoridade, parte, ou qualquer outra pessoa que funciona ou é chamada a intervir em processo judicial, policial ou administrativo (art. 344 do Código Penal);

XX - invocar artificiosamente, na pendência de processo civil ou administrativo, o estado de lugar, de coisa ou de pessoa, com o fim de induzir a erro o juiz ou o perito (art. 347 do código Penal);

XXI - inutilizar, total ou parcialmente, ou deixar de restituir autos, documento ou objeto de valor probatório, que recebeu na qualidade de advogado ou procurador (art. 356 do Código Penal);

XXII - "lavar" ou ocultar bens, direitos ou valores (art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998);

XXIII - omitir, retardar injustificadamente ou prestar falsamente informações requeridas nos termos da Lei Complementar nº. 105, de 10 de janeiro de 2001 (art. 10, parágrafo único, da Lei Complementar nº. 105, de 2001);

XXIV - utilizar fraudulentamente benefícios fiscais relacionados com o fomento de atividade audiovisual (art. 10 da Lei nº. 8.685, de 20 de julho de 1993);

XXV - qualquer outro crime ou contravenção, praticados contra a Administração Pública Federal ou em detrimento da Fazenda Nacional, ou que concorram ou contribuam para sua consumação.

Parágrafo único. Serão observadas, ainda, as seguintes normas na formalização, registro e encaminhamento da representação de que trata este artigo:

I - conterá os elementos referidos no § 4º do art. 1º;

II - deverá ser levada a registro em protocolo pelo servidor que a elaborar, no prazo máximo de dez dias, contado da data em que identificar a situação caracterizadora de ilícito penal;

III - será remetida pelo chefe da unidade da SRF do domicílio fiscal do sujeito passivo, no prazo máximo de dez dias, contado da data de sua protocolização, ao órgão do Ministério Público Federal que for competente para promover a ação penal.

Art. 6º O disposto no art. 3º, § 2º, I, aplica-se ao Paes concedido à pessoa física.

Art. 7º Deverão ser atendidas prontamente pelas unidades da SRF as requisições ou solicitações de informações e documentos, quando formuladas pelo Ministério Público Federal ou pela Polícia Federal, para instrução de procedimento ou processo criminal decorrente das representações de que trata esta Portaria.

Art. 8º O servidor que descumprir o dever de formular representação, nos termos estabelecidos nesta Portaria, fica sujeito às sanções disciplinares previstas na Lei nº. 8.112, de 11 de dezembro de 1990, sem prejuízo do disposto na legislação criminal.

Art. 9º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 10. Ficam revogadas as Portarias SRF nº. 2.752, de 11 de outubro de 2001, e nº. 1.279, de 13 de novembro de 2002.

JORGE ANTONIO DEHER RACHID